

**ISS - Cálculo diferenciado - Sociedade de
profissionais liberais - Prestadores de serviços
médicos - Base de recolhimento por número de
sócios - Impossibilidade - Caráter empresarial**

Ementa: Apelação cível. Ação declaratória. Sociedade de profissionais liberais. Prestadores de serviços médicos.

Base recolhimento do ISS por número de sócios. Impossibilidade. Caráter empresarial. Sentença mantida.

- As sociedades uniprofissionais têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, somente quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo por seus sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial.

- Demonstrado o caráter empresarial da sociedade, deve ser confirmada a sentença que julga improcedente o pedido de tributação diferenciada do ISS, na forma estabelecida pelo art. 9º, §§ 1º e 3º, do mencionado decreto-lei.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0261.10.008750-9/001 -
Comarca de Formiga - Apelante: Centro Nefrológico
Formiguense Ltda. - Apelado: Município de Formiga -
Relator: DES. AFRÂNIO VILELA**

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, à unanimidade, EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Belo Horizonte, 18 de setembro de 2012. *Afrânio Vilela* - Relator.

Notas taquigráficas

DES. AFRÂNIO VILELA - Em exame, recurso voluntário interposto por Centro Nefrológico Formiguense Ltda. contra a sentença de f. 84/87, que, nos autos da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária c/c repetição de indébito ajuizada contra o Município de Formiga, julgou improcedente o pedido e condenou o autor ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios fixados em 15% do valor da causa.

Nas razões do recurso, às f. 99/113, argumenta a apelante, em síntese, que o fato de ser constituída sob a forma de responsabilidade limitada, com intuito lucrativo, remuneração dos diretores e divisão dos resultados financeiros, não afasta a possibilidade de beneficiar-se do regime tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, porquanto tem natureza de sociedade de pessoas e é enquadrada como sociedade simples. Aduz a apelante que se trata de sociedade de pessoas, tendo em vista a prestação de serviços especializados e relativos à profissão regulamentada de medicina, donde se constata que os atributos pessoais dos seus sócios se sobrepõem notoriamente aos diminutos recursos angariados para a integralização do capital social, no importe de R\$ 10.000,00, sendo irrelevante o fato de ter sido constituída sob a forma de sociedade limitada ao capital integralizado. Assevera que houve afronta ao disposto nos arts. 966 e 982 do CC; que seus sócios

possuem responsabilidade técnica pessoal quando do exercício do objeto social, sendo irrelevante para a referida lei federal que a apelante seja constituída de responsabilidade limitada. Afirma que é inaplicável, ademais, o disposto no art. 166 do CTN. Requer, pois, a reforma da sentença para que sejam julgados procedentes os pedidos e invertidos os ônus sucumbenciais.

Em contrarrazões, manifestou-se o Município réu pelo improvimento do recurso (f. 121/138).

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso.

Cinge-se a controvérsia a aferir se a apelante, Centro Nefrológico Formiguense Ltda., sociedade de profissionais liberais, prestadora de serviços, satisfaz os requisitos necessários para auferir o tratamento tributário diferenciado, previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, *verbis*:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 634, de 08.09.1969).

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 634, de 08.09.1969).

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 634, de 08.09.1969).

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987).

A apelante, conforme cláusula 02 do seu contrato social, tem por objeto social a "prestação de serviços de assistência médica e ambulatorial na área de nefrologia" (f. 21), atividades realizadas pelo profissional constante no item 01 da lista anexa ao DL 406/68, com redação dada pela LC 56/87: "1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres".

A Lei Complementar 116/03 regula, nacionalmente, a tributação do ISS. Referida lei não é autoaplicável, fazendo-se necessária a edição das competentes leis municipais.

No Município de Formiga, o ISS é regulamentado pela Lei Complementar 01/2002, que estabelece, em seu art. 44 e parágrafos, que o imposto será cobrado com base no preço do serviço, que deve ser considerado o valor total recebido em consequência da prestação de

serviços, vedadas quaisquer deduções, exceto as expressamente autorizadas em lei.

Vejamos:

Art. 44. O imposto será cobrado com base no preço do serviço.

§ 1º Considera-se preço do serviço o valor total recebido em consequência da prestação de serviços, vedadas quaisquer deduções, exceto as expressamente autorizadas em lei.

§ 2º As empresas pagarão o ISSQN com base na receita bruta e de conformidade com as alíquotas contidas no Anexo II.

§ 3º Quando se tratar de serviço prestado pessoalmente pelo profissional autônomo, o imposto será calculado de conformidade com o Anexo II.

§ 4º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 89, 90, 91, e 92 da lista de serviços forem prestados por sociedade (pessoa jurídica), até o limite de 02 (dois) sócios e até 02 (dois) empregados, estas ficarão sujeitas ao imposto calculado anualmente, em dobro, na forma do parágrafo 3º (terceiro) deste artigo, multiplicado pelo número de profissionais que sejam sócios, mas que prestem serviços em nome da sociedade, embora, assumindo responsabilidade pessoal pelos serviços executados, nos termos da legislação aplicável ao exercício de sua profissão.

Cumpra-se perquirir se o fato de o apelante ter sido constituído sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada e, ainda, de retirada de *pro labore*, é suficiente para lhe atribuir natureza empresária e, por conseguinte, inviabilizar a aplicação da tributação na forma privilegiada.

Consoante dispõe o art. 982 do CC/02, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário, com atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços; simples, as demais, ou seja, aquelas que, embora pratiquem atividade econômica, não desenvolvem o objeto próprio das empresárias.

Há que se distinguir também a sociedade empresária da simples pelo maior ou menor objetivo econômico, bem como pela responsabilidade pessoal dos sócios.

Observe-se, outrossim, que nas sociedades simples os sócios se aceitam, levando em consideração suas qualidades pessoais (*intuitu personae*), arrimando-se na confiança recíproca, abrangendo sua responsabilidade perante os credores sociais o capital social e o patrimônio dos sócios. A morte de um deles importa a dissolução, e a parte dos sócios, denominada quota, não pode ser acessível *inter vivos* nem transmissível *causa mortis*, salvo com o consentimento unânime dos demais sócios. Nas sociedades de capitais, por sua vez, atende-se exclusivamente às entradas de cada sócio, unindo-se os capitais, e não as pessoas. A garantia dos credores reside unicamente no capital social. Essas sociedades se baseiam na força do capital, pelo que as entradas de todos os sócios, representadas por ações, são títulos transmissíveis e negociáveis, e a morte destes não exerce influência sobre a sociedade.

Decerto que a constituição da empresa sob a modalidade jurídica de sociedade limitada não afasta, por si

só, a condição de sociedade de profissionais, uma vez que o próprio Código Civil permite a adoção desse tipo societário pela sociedade simples, consoante o art. 983, que dispõe:

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

Como bem observou o Sentenciante, apenas dois dos requisitos para a tributação diferenciada foram preenchidos: atividade desenvolvida por sócios médicos e prestação de serviços de assistência médica e ambulatorial na área de nefrologia como objeto social.

Com efeito, no caso em apreço, não se autoriza reconhecer o caráter uniprofissional da atividade exercida por cada um dos integrantes da sociedade empresária, visto que composta sob a feição empresarial, com previsão de divisão dos lucros e/ou prejuízos proporcional à participação no capital social, o que evidencia a natureza empresária do apelante.

É o que se depreende do conteúdo das cláusulas do contrato social, transcritas a seguir:

6 - A 31 de dezembro de cada ano será levantado um balanço geral para apuração dos resultados, os lucros ou prejuízos que se verificarem serão distribuídos proporcionalmente ao capital social de cada sócio.

7 - A responsabilidade dos sócios é limitada ao total do capital social, e tudo que não constar do presente contrato social será resolvido observando os usos e costumes do lugar e a Lei 3.708 de 10 de janeiro de 1919, que regula as sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Tem-se, portanto, que a remuneração não tem por parâmetro o desempenho pessoal de cada sócio, mas, sim, o resultado obtido pela sociedade empresária.

Lado outro, cabe ressaltar que a responsabilidade assumida individualmente por cada profissional perante o órgão de classe respectivo tem caráter exclusivamente técnico, não abrangendo, por óbvio, a obrigação comercial como um todo, haja vista que, uma vez contratada, é a pessoa jurídica que responde perante terceiros pelos atos realizados por qualquer de seus constituintes.

Conforme assentado no Superior Tribunal de Justiça,

as sociedades de profissionais liberais, malgrado formadas exclusivamente por médicos, constituíram-se formalmente como sociedades empresariais, de modo que a simples presença deles não representa elemento hábil a desfigurar a natureza comercial da atividade exercida (AgRg no REsp 1.003.813/SP - Rel. Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJe de 19.09.2008).

Com assento nesta 2ª Câmara Cível, tive a oportunidade de pronunciar-me no mesmo sentido no julgamento das Apelações nºs 1.0188.10.000833-6/001, 1.0572.08.020237-5/001 e 1.0572.09.024007-6/002.

Nesse sentido, ainda, os seguintes precedentes do col. STJ: EREsp 866.286/ES, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, *DJe* de 20.10.2010; AgRg no Ag 1391830/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, *DJe* de 16.03.2012; REsp 1028086/RO, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, *DJe* de 25.10.2011.

Ressalte-se, por oportuno, que o julgado a que fez referência o ilustre procurador da apelante, no Tribunal, retrata situação diversa da que ora se analisa, uma vez que, naquela situação, e era a requerente sociedade uniprofissional, que obteve o direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68, porquanto os serviços foram prestados em caráter personalíssimo, sob a responsabilidade pessoal dos profissionais habilitados, sem intuito empresarial.

Dessarte, demonstrado o caráter empresarial da sociedade apelante, deve ser mantida a judicosa sentença, da lavra do MM. Juiz de Direito Ramon Moreira, que julgou improcedente o pedido de recolhimento do ISS com base no número de sócios, na forma estabelecida pelo art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68.

Isso posto, nego provimento ao recurso, mantendo a bem-lançada sentença por seus próprios fundamentos.

Custas, pela apelante.

DES. RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR - De acordo com o Relator.

DES. BRANDÃO TEIXEIRA - Peço vênias para acompanhar o eminente Relator e, também, negar provimento ao recurso.

A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as sociedades constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, justamente por excluir a responsabilidade pessoal dos sócios, não atendem ao disposto no art. 9º, § 3º, do DL 406/68, razão por que não fazem jus à postulada tributação privilegiada do ISS. As sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial (EResp 866.286/ES, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 29.9.2010, *DJe* de 20.10.2010).

À luz de tais considerações, acompanho o voto do eminente Relator para negar provimento ao recurso.

É como voto.

Súmula - NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO.

...